

Custeio Baseado na Atividade e Resultado Econômico na atividade pública não-governamental de ensino: o caso da Creche Quintal da Criança

Jaime Crozatti (EACH/USP) - jcrozatti@usp.br

Alexsandro R. Nascimento Ordonez (USP) - ordonez@hotmail.com

Danilo André Fuster (USP) - danilofuster@usp.br

Rafaela Silva Marion (USP) - rafaelamarion@usp.br

Talita Andrioli Pânico (USP) - talitagpp@usp.br

Resumo:

O presente trabalho procurou elaborar uma proposta de mensuração de custos e de resultado econômico para a gestão de uma instituição de ensino infantil. A partir de informações coletadas nas visitas de trabalho foram aplicados os conceitos do Custeio Baseado na Atividade e do Resultado Econômico, em conformidade com a literatura referenciada. O método de pesquisa utilizado é o de estudo de caso. Foram identificados os recursos utilizados no mês de outubro, o processo de ensino na entidade, as atividades desenvolvidas que compõem esse processo bem como os direcionadores de recursos e de atividade, como preconiza o modelo de custeio ABC. Na seqüência, para apuração do valor do Resultado Econômico da entidade, foram considerados o valor da receita econômica que tem por base o custo de oportunidade dos usuários do serviço, ou seja, o menor valor desprezado pelas famílias dos serviços oferecidos pelo mercado, considerados a qualidade, a oportunidade e a disponibilidade. Os resultados indicam que o custo por estágio no mês de outubro de 2010, considerados os conceitos do Custeio ABC ficaram entre R\$ 13.524,60 e R\$ 5.748,05, o custo por aluno entre R\$ 263,81 e R\$ 169,06. O Resultado Econômico evidenciado no mês de outubro foi de R\$ 24.138,56. Pode-se observar que as informações obtidas pela aplicação dos modelos de Custo e Resultado Econômico fornecem relevante auxílio ao gestor, seja do setor público, seja do terceiro setor, para a condução das atividades sociais em busca da eficiência e da eficácia.

Palavras-chave: *Contabilidade de custos, Administração pública, administração de custos*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Custeio Baseado na Atividade e Resultado Econômico na atividade pública não-governamental de ensino: o caso da Creche Quintal da Criança.

Resumo

O presente trabalho procurou elaborar uma proposta de mensuração de custos e de resultado econômico para a gestão de uma instituição de ensino infantil. A partir de informações coletadas nas visitas de trabalho foram aplicados os conceitos do Custeio Baseado na Atividade e do Resultado Econômico, em conformidade com a literatura referenciada. O método de pesquisa utilizado é o de estudo de caso. Foram identificados os recursos utilizados no mês de outubro, o processo de ensino na entidade, as atividades desenvolvidas que compõem esse processo bem como os direcionadores de recursos e de atividade, como preconiza o modelo de custeio ABC. Na seqüência, para apuração do valor do Resultado Econômico da entidade, foram considerados o valor da receita econômica que tem por base o custo de oportunidade dos usuários do serviço, ou seja, o menor valor desprezado pelas famílias dos serviços oferecidos pelo mercado, considerados a qualidade, a oportunidade e a disponibilidade. Os resultados indicam que o custo por estágio no mês de outubro de 2010, considerados os conceitos do Custeio ABC ficaram entre R\$ 13.524,60 e R\$ 5.748,05, o custo por aluno entre R\$ 263,81 e R\$ 169,06. O Resultado Econômico evidenciado no mês de outubro foi de R\$ 24.138,56. Pode-se observar que as informações obtidas pela aplicação dos modelos de Custo e Resultado Econômico fornecem relevante auxílio ao gestor, seja do setor público, seja do terceiro setor, para a condução das atividades sociais em busca da eficiência e da eficácia.

Palavras-chave: Contabilidade de custos, Administração pública, administração de custos.

1 - Introdução

A gestão de custos é ferramenta fundamental para a análise e tomada de decisão por parte do administrador, seja ele de entidade pública ou privada (MAUSS e SOUZA, 2008). A utilização de recursos econômicos sejam estes financiados pela iniciativa privada, cliente ou doador, seja financiada pela iniciativa pública, parceiro ou contratado, a gestão de custos é ferramenta eficaz para os objetivos uma vez que a entidade moderna prescinde do bom uso dos recursos disponibilizados.

Com este pressuposto, este trabalho pretende analisar os Custos da creche “Quintal da Criança”, localizada no Bairro do Glicério, na Cidade de São Paulo com o objetivo de aplicar o modelo de Custeio Baseado em Atividades e o Demonstrativo do Resultado Econômico como ferramentas da contabilidade gerencial com vistas à eficácia da gestão. A Creche foi fundada pela religiosa Derly Fabres na década de 1990 para tirar da rua os filhos dos catadores de materiais sólidos que atuam e moram no centro da cidade. É organizada como Associação Privada e conta com parceira da Prefeitura da Cidade de São Paulo e realiza importante política pública de inclusão educacional. Segundo sua fundadora se a criança aprender a ler e a escrever antes dos seis anos terá seu futuro mudado. Outra parte das verbas, a que mantém as atividades com as crianças acima de seis anos, é oriunda de parceria com o Colégio Marista N.Sra.da Glória de São Paulo. A creche atende a 115 crianças pelo convênio com a Prefeitura Municipal e 75 crianças pelo Projeto Marista. A faixa etária de atendidos é de 3 a 10 anos, sendo que as crianças de 3 a 6 anos ficam na creche em período integral, e as

de 7 a 10 anos apenas por meio período, no contra-turno de sua jornada de escola fundamental.

O presente trabalho tem, portanto, a incumbência de avaliar a instituição de ensino de modo a custear as atividades como caminho para encontrar o custo-aluno. Apresenta também o Resultado Econômico em acordo com a proposta de Salomski (2010). É premissa do trabalho que a busca por eficácia e eficiência, está lastreada na *accountability* bem como na transparência da aplicação de recursos públicos, do governo ou da iniciativa privada. Ou seja, antever o custo dos processos e recursos de dada instituição pode levar ao uso eficaz e eficiente do mesmo, mantendo assim o nível de qualidade em patamares desejáveis para uma boa gestão.

Vê-se então, o quanto é elementar introduzirmos na gestão pública o viés contábil de custos e resultado já que, dentro dos patamares da eficiência do serviço público, existe cada vez mais a noção de que a demanda por bons serviços e menos gastos é premente. Urge então, a necessidade de cada vez mais procurar-se o menor gasto e a melhor alocação de serviços.

2 – Gestão de custos e gestão pública.

Para que as organizações atinjam seus objetivos, é fundamental um alinhamento entre as diretrizes organizacionais e a postura dos servidores, sendo esta sintonia possível somente a partir de uma cultura organizacional consistente com este propósito, assim como um instrumental coeso que auxilie a boa gestão (Longo, 2007).

O que entendemos por boa gestão, ou o que deveria ser entendido como uma boa gestão tangencia-se a partir das noções de eficiência e eficácia. Neste sentido, a visão da gestão de políticas públicas como caminho de aumentar a eficiência do Estado no uso dos recursos cresce no país e fora dele. Souza (2006, 26) afirma que a gestão de políticas públicas “... é o campo do conhecimento que busca, ao mesmo tempo, ‘colocar o governo em ação’ e/ou analisar essa ação (variável independente) e, quando necessário, propor mudanças no rumo ou curso dessas ações (variável dependente).” Entre os possíveis modelos de análise das políticas públicas apresentados pela literatura recente, no modelo que se convencionou chamar de “novo gerencialismo público”, a eficiência do gasto é o principal objetivo da política pública “... aliada à importância do fator credibilidade e à delegação das políticas públicas para instituições com ‘independência’ política” (SOUZA, 2006, 34).

A eficiência e a eficácia na gestão de políticas públicas são imprescindíveis para o alcance de bons níveis de serviço público, pois, como nos afirmam Silva e Col. (2007) “a eficiência tem, portanto, o enfoque de fazer as coisas da maneira certa. A eficácia é a capacidade para produzir um resultado desejado, estando, portanto, mais voltada para dar atenção àquilo que precisa ser feito para alcançar o objetivo”. Neste debate vemos que tais conceitos vieram à tona com as novas perspectivas da gestão pública, ou, como ficou conhecida no mundo, a *new public management* - nova administração pública. Essas novas perspectivas trouxeram ao escopo teórico na gestão de políticas públicas o conceito de gerência e de eficiência, como já citado, assim como os novos rumos para uma gestão voltada para resultados, como vista na frase inicial de Longo (2007).

Por consequência das demandas por uma gestão pública voltada para resultados e também para a eficácia, houve uma série de reformas no Brasil que buscaram catalisar essa tendência. Em 1998 o marco introdutório de tais medidas foi a Emenda Constitucional nº 19, promulgada em 4 de junho do mesmo ano. Esta define os princípios e as normas da administração pública e também bem como o controle das finanças. Mesmo antes dessas medidas, como nos informam Mauss e Souza (2008), o Decreto-lei nº 200, de 1967, no seu artigo 79, buscou determinar a apuração contábil dos custos dos serviços, para evidenciar os resultados da gestão.

É nesta realidade que se encaixa a gestão de custos, já que, segundo a afirmação de Silva e Col. (2007), esta está ligada á mensuração, em termos monetários, dos recursos utilizados para algum propósito. Ou seja, a contabilidade de custos se liga ao uso dos recursos e sua racionalização para que sejam catalogados os *inputs* e *outputs* de dada organização. Este é um aspecto essencial para a organização pública, haja vista que as instituições públicas lidam com recursos escassos e que, dependendo de sua alocação, tendem a tornarem-se ainda mais escassos. Como na afirmação de Corbari e col. (2007) “a gestão de custos para a eficiência no uso dos recursos públicos vem em encontro com a necessidade de toda a gestão pública dada a carência de recursos observada na administração pública no Brasil”. Dadas as limitações e os gastos extensos do governo, a administração contábil de custos, vem a ser um aliado das já citadas reformas para a administração pública, que versam sobre o controle dos gastos e também acerca da mensuração de resultados.

Outro problema dentro das organizações públicas certamente é a carência de informações contábeis, principalmente o que tange ao custo. Como observado por Mauss e Souza (2008) o que foi disposto na LRF, no artigo 50, § 3º, “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Vê-se então, que a gestão de custos e sua mensuração racional de custos se tornam elementares para a transparência e para o bom funcionamento da gestão pública. É nesse sentido que a contabilidade de custos se torna essencial também para sanar a falta de parâmetros para a tomada de decisão, habilidade vital para a gestão pública. Atende também ao controle gerencial do setor público (Mauss e Souza, 2008). O passo seguinte então seria estabelecer padrões para o planejamento e para a mensuração de resultados, seguidamente à avaliação do desempenho dos gestores dentro da entidade governamental, cumprindo assim nossa primeira asserção acerca da ligação de objetivos e capital humano assim como da eficiência e economicidade, o que cumpriria, em tese, ao disposto pela LRF (Mauss e Souza, 2008).

A busca pela apreensão de tal área justifica-se á medida que não existem, apesar de sua relevância, muitos estudos que liguem gestão pública e custos contábeis. Como Mauss e Souza (2008) bem citam “um dos motivos pelos quais pode não haver a utilização da contabilidade de custos governamental é a escassez de literatura voltada ao tema, pois verifica-se que a maior parte da literatura existente trata de custos no âmbito da iniciativa privada”. Constata-se então, que a área de custos é imprescindível para a melhoria da eficiência do setor público.

3 - Resultado econômico e eficiência no setor público

Como preza a Constituição de 1988, o Estado brasileiro deve compreender as cinco diretrizes básicas de atuação que são: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Seguindo o padrão de eficiência traz-se a tarefa ao Estado de garantir transparência quando aos processos de gestão para a sociedade vis-à-vis precisa de um retorno comparável ao valor dos impostos que paga. Com essa premissa, surge a urgência de captação dos resultados econômicos gerados pela esfera pública. Tal informação de cunho econômico deve superar os antigos paradigmas de aporte de *superávit* e *déficit*, além de complementá-los.

Como já explicitado, ao tomarmos o tema de custeio dentro do setor público, devemos também pensar no aporte de eficiência e eficácia, mas, pra além desses temas devemos ter um modo de evidenciá-lo à luz do indicado pela Constituição Federal.

Sugerido por Slomski et. al (2010), a demonstração de resultado econômico é uma ferramenta que torna o art. 37 da Constituição mais exequível. Mesmo com o art. 85 da Lei nº 4.320/1964, que trata da organização da contabilidade, ainda não havia no Brasil uma instituição legal clara acerca do aporte de informação de custos. Só com a instituição da Lei

complementar 101 surge uma seqüência de manifestações em prol da transparência pública no tocante aos gastos e uso do dinheiro público. É nisso que se apega a análise econômica, no uso do recurso público, e que para além da boa alocação se mostra uma ferramenta de controle e prestação de conta da tomada de decisão.

Como nos informam Slomski e col. (2010) tal análise é “Instrumento de evidenciação da eficiência na administração pública que, em 2008, torna-se demonstração a ser publicada de maneira obrigatória pelos profissionais que atuam em entes públicos, de acordo com a Resolução CFC nº 1.133/2008 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Esta análise se sustenta a partir o referencial de custos de cada processo, de modo a compará-lo com aquilo que foi gasto em dado período. Ou seja, o custo de oportunidade de cada processo que a instituição produz que seria denominado de receita econômica, é comparado ao que a instituição utilizou de recursos. Mais do que mensurar um típico processo, tal análise aporta os reais benefícios gerados à sociedade pela ação pública.

A Resolução Nº 1.133/2008 do CFC nos diz ainda que o processo de apuração econômica é:

“A demonstração do resultado econômico deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos, e apresentar, na forma dedutiva, pelo menos a seguinte estrutura: (a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos; (b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e (c) resultado econômico apurado”

Vemos, portanto que é elementar á gestão pública ter esse viés aliado á gestão de custos, pois com isso poderá também otimizar sua ação e capacitação dentro da busca pela eficiência.

4 – Materiais e Métodos

O estudo pode ser categorizado como exploratório descritivo (THEÓPHILO; MARTINS, 2009), uma vez que pretende evidenciar particularidades da realidade da gestão do terceiro setor a partir de um estudo de caso. Os dados foram obtidos através de fontes secundárias, os relatórios contábeis da Creche, e de entrevistas realizadas com os funcionários e diretores da instituição. A escolha da Creche Quintal da Criança se deveu à facilidade de acesso e à disponibilidade dos dados necessários ao estudo. Os dados foram levantados nas visitas realizadas à creche no mês de novembro de 2010 e referem-se ao mês de outubro do mesmo ano.

A partir das informações sobre a estrutura, as atividades e os valores dos gastos no mês pesquisado, foram definidos os procedimentos e os modelos apresentados no tópico seguinte, com fundamentação aos conceitos dos modelos de Custeio Baseado em Atividades e do Demonstrativo do Resultado Econômico disponível na literatura.

5 - Resultados e análises: custos com as turmas e com os alunos da instituição de ensino

Os gastos realizados pela Creche no mês de outubro de 2010 podem ser observados na Tabela 01, abaixo. A Tabela indica também qual o direcionador utilizado para identificar o respectivo valor na atividade que o consome.

Tabela 01 – Custos da Creche Quintal da Criança em outubro de 2010 e respectivos direcionador para as atividades

Descrição	Valor	Direcionador de custos
Salários e encargos	30.613,89	proporção do tempo
Alimentação	3.142,49	número de alunos
Material pedagógico	648,00	número de alunos
Material de limpeza	699,60	espaço físico
Energia Elétrica e Aluguel	3.306,96	espaço físico
Administrativas	1.662,82	proporção do tempo
Total	40.073,76	

Os salários e encargos representam 76% dos custos totais da Creche. Esta é uma das características das entidades prestadoras de serviços. A Tabela 2 demonstra a quantidade de alunos por turma e a faixa etária desses alunos, além do tempo de permanência das crianças na creche e o número de refeições feitas por elas.

Tabela 02 – Quantidade de alunos por turma, faixa etária, período e quantidade de refeições diárias

Turma	Qtd. Alunos	Faixa Etária	Período	Refeições
1º Estágio A	25	3 a 4 anos	Integral	4
1º Estágio B	31	3 a 4 anos	Integral	4
2º Estágio	33	4 a 5 anos	Integral	4
3º Estágio	34	5 a 6 anos	Integral	4
Projeto Marista	75	7 a 10 anos	Semi-Integral	2

Para que o custo de cada recurso seja identificado às turmas e aos alunos, é necessário identificar as atividades que a Creche realiza bem como os respectivos direcionadores de custos para as atividades, segundo o que preconiza o modelo de Custos ABC (MAUSS E SOUZA, 200).

A partir da folha de pagamentos da creche, foi possível montarmos a tabela seguinte, na qual estão especificados os cargos dos funcionários, bem como o departamento onde trabalham e a função que exercem, além do salário de cada um deles. Os valores são referenciais e estão inclusos os encargos:

Tabela 03 – Departamentos e quantidade de funcionários por função e valor dos salários

Departamento	Funcion.	Função	Valor
Cozinha	42	Auxiliar de Cozinha	788,17
	23	Cozinheira	949,75
	20	Cozinheira	949,75
	62	Agente Operacional	625,47
Manutenção e Limpeza	49	Aux. Serv. Gerais	788,17
	34	Serviços Gerais	625,47
	67	Ag. Operacional	625,17
	68	Ag. Op. - Manut.	800,00
Secretaria	17	Diretor	1.894,70
	65	Administrador	1.500,00
	201	Contadora	1.530,00
	46	Aux. Administrativo	1.257,00
	25	Aux. Administrativo	625,47
	32	Coord. Pedagógico	1.726,66
Bazar	11	Aux. Limpeza	788,17
	41	Vigia	788,17
1º Estágio A	1	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
	57	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
1º Estágio B	56	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
	60	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
2º Estágio	59	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
	14	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
3º Estágio	58	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
Projeto Marista	51	Coord. Pedagógico	1.893,88
	53	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
	52	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
	64	Prof. Desenv. Infantil	625,47
	36	Mediador de Leitura	1.032,42
Total			30.613,89

A seguir, nas Tabelas 04 e 05 apresentamos a distribuição do tempo e as atividades atendidas por cada um dos funcionários:

Dpto.	Atividades	Funcionários e (%) do tempo usado em cada atividade															
		42	23	20	62	49	34	67	68	17	65	201	46	25	32	11	41
Cozinha	Lavar louça	34	34	34	34												
	Preparar alimentos	33	33	33	33												
	Receber, conf.contr.gên. alimentícios	33	33	33	33												
Material de Limpeza	Controlar estoque de mat. Limpeza					20	20	20	20								
	Limpar as instalações					20	20	20	20								
	Receber, conf.armazenar mat.limpeza					20	20	20	20								
	Realizar reparos de infra-estrutura					20	20	20	20								
	Realizar reparos - hidráulica e elétrica					20	20	20	20								
Secretaria	Administrar a Creche									12	12	12	12	12	12		
	Atender telefone e fazer ligações									11	11	11	11	11	11		
	Controlar a frequência dos funcionários									11	11	11	11	11	11		
	Controlar estoq.mat. exped.e pedagógico									11	11	11	11	11	11		
	Digitar documentos em geral									11	11	11	11	11	11		
	Receber e conf.mat.exped.e pedagógicos									11	11	11	11	11	11		
	Supervisionar atividades pedagógicas									11	11	11	11	11	11		
	Prestar contas aos financiadores externos									11	11	11	11	11	11		
	Controlar o estoque de produtos									11	11	11	11	11	11		
Bazar	Receber e conferir os materiais doados															50	50
	Limpar as instalações															50	50
	Limpar as instalações referente ao bazar															50	50

Tabela 05 – Distribuição do tempo em porcentagem por funcionário e atividade – atividades fins

Depto.	Atividades	Funcionários e (%) do tempo usado em cada atividade											
		01	57	56	60	59	14	58	53	52	64	36	
1º Estágio A	Elaborar ativ.pedag.e recreativas	50	50										
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas	50	50										
	Monitorar as crianças	50	50										
1º Estágio B	Elaborar ativ.pedag.e recreativas			50	50								
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas			50	50								
	Monitorar as crianças			50	50								
2º Estágio	Elaborar ativ.pedag.e recreativas					50	50						
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas					50	50						
	Monitorar as crianças					50	50						
3º Estágio	Elaborar ativ.pedag.e recreativas							100					
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas							100					
	Monitorar as crianças							100					
Projeto Marista	Elaborar ativ.pedag.e recreativas								25	25	25	25	
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas								25	25	25	25	
	Elaborar atividades lúdicas								25	25	25	25	
	Monitorar as crianças								25	25	25	25	

Partindo das porcentagens apresentadas nas Tabelas 03, 04 e 05 foi encontrado o valor dos salários que cabe a cada uma das atividades, meio e fins, desenvolvidas na Creche. Montou-se uma nova tabela na qual foram calculados, partindo do salário de cada funcionário, o custo que cabe a cada atividade atendida por eles.

Tabela 06 – Salário por atividade meio

Dpto.	Atividades	Funcionário / Valores, em R\$ 1,00																
		42	23	20	62	49	34	67	68	17	65	201	46	25	32	11	41	
Cozinha	Lavar louça	263	317	317	208													
	Preparar alimentos	263	317	317	208													
	Receber, conf.contr.gên. alimentícios	263	317	317	208													
Material de Limpeza	Controlar estoque de mat. Limpeza					158	125	125	160									
	Limpar as instalações					158	125	125	160									
	Receber, conf.armazenar mat.limpeza					158	125	125	160									
	Realizar reparos de infra-estrutura					158	125	125	160									
	Realizar reparos - hidráulica e elétrica					158	125	125	160									
Secretaria	Administrar a Creche									211	167	170	140	70	192			
	Atender telefone e fazer ligações									211	167	170	140	70	192			
	Controlar a frequência dos funcionários									211	167	170	140	70	192			
	Controlar estoq.mat. exped.e pedagógico									211	167	170	140	70	192			
	Digitar documentos em geral									211	167	170	140	70	192			
	Receber e conf.mat.exped.e pedagógicos									211	167	170	140	70	192			
	Supervisionar atividades pedagógicas									211	167	170	140	70	192			
	Prestar contas aos financiadores externos									211	167	170	140	70	192			
	Controlar o estoque de produtos									211	167	170	140	70	192			
Bazar	Receber e conferir os materiais doados															263	263	
	Limpar as instalações																263	263
	Limpar as instalações referente ao bazar																263	263

Tabela 07 – Salário por atividade fim

Depto.	Atividades	Funcionário / Valores, em R\$ 1,00										
		01	57	56	60	59	14	58	53	52	64	36
1° Estágio A	Elaborar ativ.pedag.e recreativas	400	400									
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas	400	400									
	Monitorar as crianças	400	400									
1° Estágio B	Elaborar ativ.pedag.e recreativas			400	400							
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas			400	400							
	Monitorar as crianças			400	400							
2° Estágio	Elaborar ativ.pedag.e recreativas					400	400					
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas					400	400					
	Monitorar as crianças					400	400					
3° Estágio	Elaborar ativ.pedag.e recreativas							400				
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas							400				
	Monitorar as crianças							400				
Projeto Marista	Elaborar ativ.pedag.e recreativas								300	300	300	300
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas								300	300	300	300
	Elaborar atividades lúdicas								300	300	300	300
	Monitorar as crianças								300	300	300	300

Partindo das tabelas anteriores, foram feitos então os custos totais de cada atividade desenvolvidas. Neste cálculo foram incluídos os valores dos custos dos demais recursos, em conformidade com os direcionadores de recursos, observados na Tabela 01.

Tabela 08 – Custo por atividade

Atividade	Salários e encargos	Alimentação	Mat. Pedag.	Mat. Limp. e seg.	Energ. e Aluguel	Administração	Total
Lavar louça	1.104	479			92		1.675,64
Preparar alimentos	1.104	1.704			92		2.900,53
Receber, conf.contr.gên. alimentícios	1.104				92		1.196,24
Controlar estoque de mat. Limpeza	568				92		659,62
Limpar as instalações	568	479			92		1.139,02
Receber, conf.armazenar mat.limpeza	568				92		659,62
Realizar reparos de infra-estrutura	568			652	92		1.311,92
Realizar reparos - hidráulica e elétrica	568			47	92	330	1.037,31
Administrar a Creche	948				92	322	1.361,91
Atender telefone e fazer ligações	948				92	534	1.573,99
Controlar a frequência dos funcionários	948				92	380	1.420,06
Controlar estoq.mat. exped.e pedagógico	948				92		1.040,06
Digitar documentos em geral	948				92		1.040,06
Receber e conf.mat.exped.e pedagógicos	948				92		1.040,06
Supervisionar atividades pedagógicas	948				92		1.040,06
Prestar contas aos financiadores externos	948				92		1.040,06
Controlar o estoque de produtos	948				92	97	1.136,71
Receber e conferir os materiais doados	525				92		617,31
Limpar as instalações	525				92		617,31
Limpar as instalações referente ao bazar	525	479			92		1.096,71
Elaborar ativ.pedag.e recreativas	800				92		891,86
Aplicar ativ. Pedag.e recreativas	800		130		92		1.021,46
Monitorar as crianças	800				92		891,86
Elaborar ativ.pedag.e recreativas	800				92		891,86
Aplicar ativ. Pedag.e recreativas	800		130		92		1.021,46
Monitorar as crianças	800				92		891,86
Elaborar ativ.pedag.e recreativas	800				92		891,86
Aplicar ativ. Pedag.e recreativas	800		130		92		1.021,46
Monitorar as crianças	800				92		891,86
Elaborar ativ.pedag.e recreativas	300				92		391,86
Aplicar ativ. Pedag.e recreativas	300		130		92		521,46
Monitorar as crianças	300				92		391,86
Elaborar ativ.pedag.e recreativas	1.488				92		1.654,80
Aplicar ativ. Pedag.e recreativas	1.488		130		92		1.784,40
Elaborar atividades lúdicas	1.488				92		1.654,80
Monitorar as crianças	1.488				92		1.654,80
	30.614	3.142	648	700	3.307	1.663	40.073,76

Perceba-se que os custos apresentados originalmente na Tabela 01, que se referem ao montante de recursos utilizados no período, mês de outubro de 2010, encontram-se, em acordo com os conceitos do Custeio Baseado em Atividades, devidamente rastreados para as respectivas atividades, conforme os direcionadores definidos. Pode-se observar que o total de custos alocados às atividades, por natureza de gasto ou recurso, é igual aos valores indicados na Tabela 01, original.

A partir da identificação dos custos nas atividades pode-se então, organizá-los nos respectivos objetos de custos, segundo os direcionadores de atividade. Em nosso caso, os objetos de custeio são as turmas ou estágios de ensino, conforme linguagem da Creche, e também os alunos que compõem cada turma. Os direcionadores de atividades estão identificados na Tabela 09, abaixo, segundo o que se pode apurar nas observações *in loco* e nas entrevistas realizadas nas diversas visitas à Creche.

Tabela 09 – Direcionadores de Atividades da Creche no mês de outubro de 2010

Atividades	
Lavar louça	Quantidade de Refeições servidas por dia
Preparar alimentos	
Receber, conf.contr.gên. alimentícios	
Controlar estoque de mat. Limpeza	Quantidade de alunos por estágio
Limpar as instalações	
Receber, conf.armazenar mat.limpeza	
Realizar reparos de infra-estrutura	
Realizar reparos - hidráulica e elétrica	
Administrar a Creche	
Atender telefone e fazer ligações	
Controlar a frequência dos funcionários	
Controlar estoq.mat. exped.e pedagógico	
Digitar documentos em geral	
Receber e conf.mat.exped.e pedagógicos	
Supervisionar atividades pedagógicas	
Prestar contas aos financiadores externos	
Controlar o estoque de produtos	
Receber e conferir os materiais doados	
Limpar as instalações	
Limpar as instalações referente ao bazar	

Para o necessário rastreamento dos custos aos objetos de custeio é necessário verificar a ocorrência destes no processo de ensino da Creche Quintal da Criança. Estes estão indicados na Tabela 10 a seguir.

Tabela 10 – Ocorrência dos direcionadores de atividades da Creche Quintal da Criança em outubro de 2010.

Direcionadores de atividades	Objeto de Custo				
	1º Estágio A	1º Estágio B	2º Estágio	3º Estágio	Projeto Marista
Qtde.refeições servidas	4	4	4	4	2
Qtde.alunos	25	31	33	34	75
Qtde.estágios	1	1	1	1	1

A quantidade de ocorrências dos direcionadores de atividades evidenciados na Tabela 10, acima, possibilitam a identificação ou rastreamento dos custos das atividades meio aos objetos de custo, as turmas ou estágios e posteriormente os alunos nestas. A Tabela 11 a seguir, apresenta o resultado desta alocação de custos, conforme os conceitos do Custeio Baseados em Atividades. Lembramos que os custos das atividades fins são identificados

diretamente aos objetos de custo e serão incorporados a estes em etapa posterior.

Tabela 11 – Custos das atividades meio apropriados aos objetos de custeio em acordo com os conceitos do Custeio ABC no mês de outubro de 2010.

Atividades	Valor por Objeto de Custeio					Total
	1º Estágio A	1º Estágio B	2º Estágio	3º Estágio	Projeto Marista	
Lavar louça	372,36	372,36	372,36	372,36	186,18	1.675,64
Preparar alimentos	644,56	644,56	644,56	644,56	322,28	2.900,53
Receber, conf.contr.gên. alimentícios	265,83	265,83	265,83	265,83	132,92	1.196,24
Controlar estoque de mat. Limpeza	83,29	103,27	109,94	113,27	249,86	659,62
Limpar as instalações	143,82	178,33	189,84	195,59	431,45	1.139,02
Receber, conf.armazenar mat.limpeza	83,29	103,27	109,94	113,27	249,86	659,62
Realizar reparos de infra-estrutura	165,65	205,40	218,65	225,28	496,94	1.311,92
Realizar reparos - hidráulica e elétrica	130,97	162,41	172,89	178,12	392,92	1.037,31
Administrar a Creche	171,96	213,23	226,99	233,86	515,88	1.361,91
Atender telefone e fazer ligações	198,74	246,43	262,33	270,28	596,21	1.573,99
Controlar a frequência dos funcionários	179,30	222,33	236,68	243,85	537,90	1.420,06
Controlar estoq.mat. exped.e pedagógico	131,32	162,84	173,34	178,60	393,96	1.040,06
Digitar documentos em geral	131,32	162,84	173,34	178,60	393,96	1.040,06
Receber e conf.mat.exped.e pedagógicos	131,32	162,84	173,34	178,60	393,96	1.040,06
Supervisionar atividades pedagógicas	131,32	162,84	173,34	178,60	393,96	1.040,06
Prestar contas aos financiadores externos	131,32	162,84	173,34	178,60	393,96	1.040,06
Controlar o estoque de produtos	227,34	227,34	227,34	227,34	227,34	1.136,71
Receber e conferir os materiais doados	123,46	123,46	123,46	123,46	123,46	617,31
Limpar as instalações	123,46	123,46	123,46	123,46	123,46	617,31
Limpar as instalações referente ao bazar	219,34	219,34	219,34	219,34	219,34	1.096,71
Soma	3.789,97	4.225,24	4.370,32	4.442,87	6.775,80	23.604,20

Percebe-se que o custo das atividades meio, no total de R\$ 23.604,20 para o mês de outubro de 2010, estão devidamente identificados aos objetos de custeio em acordo com os direcionadores e a quantidade de suas ocorrências indicados nas Tabelas 09 e 10.

Com as respectivas alocações e rastreamentos de custos das atividades meio indicados na Tabela 11 bem como os custos das atividades fins indicados na Tabela 08 pode-se compor os custo total de cada Estágio e, em consequência, o custo de cada aluno na Creche Quintal da Criança, projeto social de iniciativa de um grupo de religiosos e voluntários com participação da Prefeitura Municipal de São Paulo.

Tabela 12 – Composição do custo por Estágio e por aluno na Creche Quintal da Criança em outubro de 2010.

Objeto de Custeio	Atividades fins	Atividades meio	Custo total	Nº de Alunos	Custo Médio Mensal por aluno no estágio
1º Estágio A	2.805,18	3.789,97	6.595,15	25	263,81
1º Estágio B	2.805,18	4.225,24	7.030,42	31	226,79
2º Estágio	2.805,18	4.370,32	7.175,50	33	217,44
3º Estágio	1.305,18	4.442,87	5.748,05	34	169,06
Projeto marista	6.748,80	6.775,80	13.524,60	75	180,33
Total	16.469,52	23.604,20	40.073,72	198	202,39

Pode-se observar na Tabela 12 que o custo por aluno das séries iniciais são maiores do que os das séries finais. Esta identificação da diferença de valores dos custos dos alunos em cada série somente é permitida em função do uso dos conceitos do Custeio Baseado em

Atividades. Em acordo com o modelo, pode-se fazer projeções para decisões do tipo, aumentar o número de salas de aula, aumentar o número de alunos por turma, estabelecer novas parcerias para atender a faixas etárias complementares, como é o caso dos alunos atendidos pelo projeto financiado pelo Colégio Marista etc..

Em complemento a estas análises, a aplicação dos conceitos do Custo de Oportunidade, bem como da identificação dos custos quanto a variabilidade em razão do volume de alunos, pode-se agora, encontrar o valor do Resultado Econômico, em conformidade com os conceitos discutidos no tópico 03 – Resultado Econômico e Eficiência do Setor Público. Tendo-se em vista que a principal fonte de recursos da Creche é o convênio estabelecido com a Prefeitura Municipal de São Paulo, bem como da parceira com um colégio religioso, pode-se avaliar, através do Demonstrativo do Resultado Econômico, se o investimento feito tanto pelo poder público ou quanto pela iniciativa privada estão sendo revertidas em benefícios econômicos para os atendidos, através da agregação de valor em função dos serviços de educação que recebem.

O custo de oportunidade identificado para a Creche Quintal da Criança refere-se a uma entidade também religiosa que funciona nas imediações da primeira. Esta entidade cobra o valor de R\$ 200,00 mensalmente dos pais para atender a crianças em seu contra-turno escolar. Assim, considerando que as crianças atendidas pelo Quinta da Criança são atendidas em turno completo, com exceção daquelas do projeto Marista, pode-se considerar que o valor similar de serviço desprezados pelos pais ao decidir matricular seus filhos na Creche Quintal da Criança é de R\$ 400,00, para os com turno completo, e R\$ 200,00 para os atendidos em meio período.

Com estas informações, pode-se montar o oportuno Demonstrativo da Resultado Econômico, conforme Tabela 13 a seguir.

Tabela 13 – Demonstrativo do Resultado Econômico da Creche Quintal da Criança relativo ao mês de outubro de 2010.

Descrição	1º Estágio A	1º Estágio B	2º Estágio	3º Estágio	Proj.Marista	Total
Receita de oportunidade	400,00	400,00	400,00	400,00	200,00	
Custo Variável	(23,54)	(23,54)	(23,54)	(23,54)	(11,77)	
Margem de contribuição por aluno	376,46	376,46	376,46	376,46	188,23	
Número de alunos	25	31	33	34	75	
Marg.Contrib. Total dos alunos	9.411,50	11.670,26	12.423,18	12.799,64	14.117,25	60.421,83
Custos fixos identificados	(2.400,00)	(2.400,00)	(2.400,00)	(1.200,00)	(5.951,77)	(14351,77)
Margem de contribuição por estágio	7.011,5	9.270,26	10.023,18	11.599,64	8.165,48	46.070,06
Custos fixos não identificados						(21.931,50)
Resultado econômico						24.138,56

Como pode ser observado, todos os alunos matriculados em cada um dos estágios da Creche Quintal da Criança contribuem para a formação do resultado econômico positivamente. As Margens de Contribuição dos alunos em cada um dos estágios é positiva. Da mesma forma, após considerados os valores dos custos fixo identificados a cada estágio, que se refere aos salários e encargos dos professores, percebe-se que há contribuição positiva para a formação do resultado Econômico. Por fim, quando se consideram o valor dos custos fixos que não se pode identificar especificamente a um estágio, a não se por conta de rastreamentos como quando aplicados os conceitos do Custeio Baseado nas Atividades, observa-se que a Creche agrega valor à sociedade. O valor total agregado na atividade da Creche soma R\$ 24.138,56, pelos valores movimentados no mês de outubro de 2010.

6 - Conclusão

Ao realizarmos o rastreamento dos custos do processo de ensino para as atividades e posteriormente para os objetos de custeio, estágios ou turmas e alunos da entidade, pudemos comprovar, a partir do caso estudado que a informação gerada para o gestor cujo modelo de decisão incorpora os valores de custos, é significativamente mais precisa e completa (SILVA, 2007). Com o necessário conhecimento das técnicas e ferramentas da contabilidade gerencial, mais precisamente da contabilidade de custos, a gestão pública no Brasil poderá obter significativos ganhos e gerar benefícios relativos à melhora do nível de eficiência na utilização dos recursos públicos. Com a disseminação de modelos que contemplem este quesito de informação, pode-se mudar, para melhor, a preocupação dos gestores, obtendo-se assim, a necessária modernização da gestão pública, elevando o nível de eficácia.

No caso estudado, da Creche Quintal da Criança, pode-se avaliar qual o custo por estágio e por aluno. Este valor, se comparado com outros de entidades pertencentes à Prefeitura Municipal de São Paulo, podem referenciar decisões do tipo terceirizar ou incrementar parcerias com ONGs como a que foi estudada. O caso estudado possibilitou também a avaliação do valor agregado repassado para a sociedade, as famílias atendidas pela entidade, dos serviços financiados pelo poder público e pela iniciativa privada. Observa-se assim, que as parcerias, sejam entre o poder público e a iniciativa de voluntários, seja entre entidades de natureza privada, podem trazer muito benefícios à sociedade.

Este estudo pode ser ampliado para outros setores de atividade do poder público. A área da saúde, por exemplo, também pode passar por esse tipo de análise, desde que sejam preconizados os processos e procedimentos que convém a análise de tal setor. Por isso mesmo, o estudo procurou o didatismo e a clareza, uma vez que buscou a sedimentação do processo, para que o mesmo embase estudos futuros.

Como observação final, destacamos que a mensuração de resultados econômicos como o custo e o lucro econômico no setor público deve ser insistentemente buscada. Somente assim atingir-se-ão resultados cada vez mais precisos no sentido de alcançarmos a melhor forma de gestão e alocação de recursos.

7 - Referências

- ABRUCIO, F. L. Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente. In: PEREIRA, Luiz Carlos B.; SPINK, P.. **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. 4^a. ed. São Paulo: FGV, 2001.
- AFONSO, R. A. E. **Modernização da gestão**: uma introdução à contabilidade pública de custos. Informe 18: Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>, acesso em 01 de junho de 2007..
- ALONSO, M. **Custo no Serviço Público**. Revista do Serviço Público, 1(41): 3-28, 1999.
- BRASIL. **Decreto-Lei n.º 200, de 1967**.
- BRASIL. **Lei Complementar n.º 101/2001 – Lei de Responsabilidade Fiscal**.
- BRINSON, J. A. **Contabilidade por atividades**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1996
- CFC – COSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 1.133, de 23 de novembro de 2008**. Disponível em www.cfc.org.br, acesso em 01 de outubro de 2010.
- CORBARI, E. C; CROZATTI, J; RIBEIRO, E. N.; CAMACHO, R. **Contabilidade Pública Gerencial: Custos Por Atividades e Resultado Econômico em Centro Municipal de Educação Infantil**. In: XIV Congresso Brasileiro de Custos, 2007, João Pessoa - PB. Anais do XIV Congresso Brasileiro de Custos. João Pessoa - PB : Associação Brasileira de Custos, 2007. v. 1. p. 1-15.

- FELICIO, F. O ensino fundamental – desafios desde a alfabetização até a transição para o ensino médio. *In: VELOSO, F; PESSOA, S; HENRIQUES, R; GIAMBIAGI, F. Educação básica no Brasil – construindo o país do futuro.* Rio, Campus/Elsevier, 2009.
- LEVY, E. **Terceirização do serviço público.** Mesa redonda: III Semana de Gestão de Políticas Públicas da Escola de Artes, Ciências E Humanidades da USP. EACH, São Paulo, 2007.
- LONGO, F. **Mérito e Flexibilidade. A gestão das Pessoas no Setor Público.** São Paulo: FUNDAP, 2007.
- MACHADO, N. **Sistema de informação de custo:** diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Brasília: ENAP, 2005.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 9^a.ed., 2006.
- MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público.** Atlas, São Paulo, 2008.
- MEC – Ministério da Educação. **Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – IDEB.** Disponível em: <http://portal.mec.gov.br>. Acesso em 01 de agosto de 2011.
- MOORE, MH. **Criando Valor Público: gestão estratégica no governo.** Rio de Janeiro: ENAP, 2002
- NAKAGAWA, M. **ABC – Custeio Baseado em Atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.
- PEREIRA, L. C. B.; SPINK, P. **Reforma do estado e administração pública gerencial.** 4a. ed. São Paulo: FGV, 2001.
- SILVA, C. A. T. **Custos nos setor Público.** Ed. UNB, Brasília, 2007.
- SLOMSKI, V. **Mensuração do Resultado Econômico nas Entidades Públicas: uma proposta.** Chapecó: Argos, 2001.
- SLOMSKI, V. **Controladoria e Governança na Gestão Pública.** São Paulo: Atlas, 2005.
- SLOMSKI, V; CAMARGO, GB; AMARAL FILHO, ANCC e SLOMSKI, V. **A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na procuradoria geral do município de São Paulo.** *Revista de Administração Pública.* Rio, 44(4):933-57, jul./ago. 2010.
- SOUZA, C. Políticas públicas: uma revisão da literatura. **Sociologias.** Porto Alegre, 8:16, 2006.
- THEÓPHILO, CA; MARTINS, G. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais e aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2.ed. 2009.
- VELOSO, F; PESSOA, S; HENRIQUES, R; GIAMBIAGI, F. **Educação básica no Brasil – construindo o país do futuro.** Rio: Campus/Elsevier, 2009.